

UNIVERSIDAD DEL SALVADOR



MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

Abril 2000

13836743

El tratamiento de las exportaciones en el Impuesto al Valor Agregado



USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

Autor: Lucas Omar Di Nezio

Tutor: Jorge Mario Accorsi

Indice

	Página
1 Introducción.	4
2 Por qué se establece en la legislación del Impuesto al Valor Agregado un régimen especial para las exportaciones.	7
3 En qué consiste el Régimen Especial para Exportadores.	10
3.1 Disposiciones reglamentarias.	12
3.2 Antecedentes legales del régimen.	15
4 Definición de exportación y exportador.	17
4.1 Exportación.	17
4.2 Exportador.	18
5 Naturaleza de los importes sujetos al Régimen Especial para Exportadores.	20
5.1 Tratamiento del impuesto facturado no computable.	21
6 Régimen de Reintegro Anticipado.	23
6.1 Garantías.	23
6.2 Certificado del importe del crédito a favor del exportador	27
6.3 Observaciones e incumplimientos al Régimen de Reintegro Anticipado.	27
7 Régimen de Reintegro Simplificado.	31
8 Requisitos esenciales del I.V.A. vinculado a exportaciones.	36
8.1 Que el I.V.A. se halle facturado.	36
8.2 Vinculación entre el impuesto facturado y la exportación	40
Vinculación directa o indirecta.	
8.3 Que no hubiera sido utilizado ya por el responsable.	46
9 Requisito para la procedencia del Régimen Especial para	48

Exportadores.	
9.1 Requisitos generales.	48
9.1.1 Límite del Artículo 43 a la acreditación, devolución o transferencia.	49
9.1.2 Exportador beneficiado con liberación de IVA.	55
9.1.3 Inscripción en el Registro de Exportadores.	57
9.2 Requisitos para el Reintegro Anticipado.	59
9.2.1 Que la exportación se haya producido con no más de seis meses de anticipación a la solicitud de reintegro de I.V.A.	59
9.2.2 Buena conducta fiscal del exportador.	60
9.2.3 Constitución de una garantía a favor de la AFIP-DGI, o demostrar buena situación fiscal y patrimonial-financiera.	61
9.3 Requisitos para el Reintegro Simplificado.	62
9.3.1 Pequeño Exportador.	62
9.3.2 Buena conducta fiscal del proveedor del exportador.	62
9.3.3 Que no existan querellas o denuncias penales contra el exportador.	63
10 Procedimiento de imputación de los créditos y saldos a favor.	65
11 Acreditación, devolución o transferencia.	72
12 Cambio de destino.	74
12.1 Cambio de Título I a Título II (y viceversa).	75
13 Exportación de servicios.	78
13.1 Definición.	78
13.2 Tratamiento de las exportaciones de servicios en la legislación de I.V.A.	79
13.3 Vinculación territorial	81
14 Compañías de comercialización internacional – Consorcios o	89

	cooperativas de exportación	
15	Dificultades del Régimen Especial para Exportadores.	93
16	Propuestas.	98
17	Conclusiones.	102
18	Apéndice	107
19	Bibliografía	118



USAL
UNIVERSIDAD
DEL SALVADOR

1. Introducción

Las exportaciones son consideradas un instrumento esencial para fomentar el desarrollo de la actividad económica en el país. Ello ha motivado que se efectúen propuestas y desarrollen proyectos tendientes a alentar a las mismas. Estas propuestas y proyectos se han visto plasmados en diversas normas legales que las favorecen y promueven ¹.

Ese impulso que se pretende para las exportaciones obliga a pensar en desgravarlas o disminuir sus costos. La política tributaria juega en este aspecto un importante papel.

En este ámbito, el Impuesto al Valor Agregado, por su magnitud y su generalización a prácticamente todos los sectores de la economía, se convierte en el eje central respecto del cual gira la política impositiva relativa a la comercialización de bienes y servicios al exterior.

El I.V.A. es un gravamen al consumo, que por su propia naturaleza debe recaer, en definitiva, sobre el consumidor final, y habiéndose aceptado en Argentina, al igual que en la mayoría de los países, el principio de “no exportar impuestos”, es de capital importancia el tratamiento que la legislación del tributo da a las exportaciones.

“No exportar impuestos” en el caso particular del I.V.A. significa que el Estado que percibe el impuesto debe ser aquel en que se verifica el consumo. Para ello deben exonerarse las exportaciones de bienes y también de los servicios utilizados fuera de dicho Estado.

¹ Ley Nº 23101 Régimen de Promoción de Exportaciones - Ley Nº 24402 Régimen de financiamiento de bienes de uso e inversiones destinados a la exportación - Ley de la Provincia de Buenos Aires Nº 11354 Régimen de Promoción de Exportaciones Provinciales

Por otra parte debe reconocerse al exportador el derecho a la devolución del I.V.A. a que estuvieron gravados sus insumos, en cuanto pueda demostrarse el destino a la exportación de los bienes comercializados. Este derecho no debe ser privativo de la exportación de bienes sino que debe alcanzar también a los servicios prestados en el país y utilizados fuera de él.

Además el exportador debe tener garantizado el recupero total del I.V.A. vinculado a las exportaciones, a través de mecanismos eficientes y rápidos.

Lo expuesto permite mantener la neutralidad del I.V.A., que es una de los principios rectores de este impuesto, y la competitividad, al menos desde el punto de vista impositivo, de las exportaciones.

En este sentido, en Argentina, la legislación del impuesto ha establecido un régimen especial para exportadores con el propósito de favorecer al comercio exterior. Este régimen, el cual comentaremos en detalle en este trabajo, tiene por objetivos a los indicados más arriba, en cuanto a favorecer la neutralidad y competitividad, a través de la exención de las exportaciones y el reintegro al exportador del I.V.A. de los insumos.

De todos modos en la práctica el cumplimiento de estos objetivos se ve opacado por retrasos en el reintegro a los exportadores. Los problemas financieros del Estado no son ajenos a este régimen. Veremos que el carácter promocional que el legislador quiso para el mismo, puede perderse en la práctica, si no se verifica el reintegro a través de un método ágil y eficaz. Ágil, por cuanto el método debe ser lo suficientemente rápido como para no ocasionar al exportador costos financieros por la demora de los reintegros. Eficaz, por cuanto debe tratarse de un método simple pero a su vez, que evite iniquidades y maniobras dolosas. Encontrar este punto óptimo no es tarea sencilla. Establecido el régimen por el legislador, es tarea de la administración tributaria

organizarlo de tal manera de proteger tanto los intereses de los exportadores como del Estado.

No es beneficioso para el país perder por razones administrativas, un régimen promocional, que favorece el comercio internacional, tan necesario en nuestros días para el crecimiento económico. Pero al mismo tiempo, tampoco es beneficioso para el país, establecer un régimen de reintegros que no prevea los mecanismos necesarios para preservar al Estado de pagos indebidos, no vinculados a exportaciones, o de un I.V.A. que no haya sido previamente recaudado.

Mantener la agilidad y eficiencia dentro del régimen legal, ésta es la encrucijada en que se ha encontrado la administración tributaria de nuestro país.

En este trabajo profundizaremos las razones por las cuales en la legislación del I.V.A. se ha establecido un régimen especial para exportadores, cómo éstos han sido definidos, en qué consiste el régimen, y cuál es la naturaleza de los importes sujetos al mismo. Describiremos sus características y los requisitos necesarios para su cumplimiento.

Haremos una reseña de la normativa emanada del ente fiscal que reglamenta los aspectos operativos del régimen establecido por Ley. Nos proponemos analizar la legislación argentina vigente actualmente en la materia, las interpretaciones de la misma que ha efectuado la Administración Federal de Ingresos Públicos y nuestra opinión crítica, favorable o no, a la posición fiscal. Pretendemos asimismo dar nuestra opinión sobre aspectos legislativos que merezcan ser aclarados o modificados.

2. Por qué se establece en la legislación del I.V.A. un régimen especial para exportaciones

El I.V.A. es un impuesto moderno que grava el consumo. En Argentina, desde su adopción, se lo ha diseñado como un impuesto plurifásico que se aplica en todas las etapas de la cadena de comercialización. Si bien está gravada toda la cadena comercial el destinatario último del impuesto es el consumidor final.

Ahora bien, qué ocurre cuando, tratándose de bienes producidos en el país y que han estado gravados en las distintas etapas de comercialización, el consumidor final se encuentra en el exterior. En este caso ese consumo queda fuera del ámbito de imposición argentino. Se corta la cadena de imposición. De ninguna manera podría gravarse en el país el consumo que no ha tenido lugar dentro del territorio.

Por otra parte, por cuestiones promocionales, las exportaciones no deben estar incididas en su precio, por este gravamen, ya que el mismo introduce un factor distorsionante en el comercio exterior. Esto se puede lograr mediante la simple exención, aunque la misma por sí sola no permite alcanzar plenamente el objetivo buscado. Mediante la exención se logra dejar fuera del ámbito de imposición a las exportaciones. De esta manera no se grava un consumo ocurrido fuera del país. Pero esta solución es insuficiente por cuanto ese bien exportado ha estado incidido por el gravamen, en etapas previas a la exportación, y esto sucede en Argentina principalmente a partir de 1990/91 en que por la generalización del gravamen a la mayoría de los distintos sectores de la actividad económica, casi todos han quedado alcanzados por el impuesto.

Por lo tanto no basta con la simple exención, puesto que el I.V.A. de los insumos se convertiría en un costo para el exportador lo que implica disminuir las ventajas de una

actividad que se pretende promover. Es necesario actuar respecto del I.V.A. vinculado con las exportaciones en las etapas previas de producción, comercialización y distribución de los bienes exportados. Una forma de hacerlo es permitir el cómputo como crédito fiscal de dicho I.V.A. Si bien es un avance respecto de la situación anterior, no logra totalmente su cometido por cuanto muchos exportadores no tienen débitos fiscales por operaciones de mercado interno contra los cuales computar el mencionado crédito fiscal.

A la exención de las exportaciones y la posibilidad de computar el I.V.A. vinculado a las mismas contra débitos fiscales se le debe agregar el reintegro del eventual saldo a favor del exportador lográndose de esta forma una solución más amplia. El reintegro se puede instrumentar de diversas maneras. Una es otorgando al exportador la posibilidad de compensar dicho saldo contra sus obligaciones fiscales. Otra manera de lograrlo es mediante devoluciones en efectivo o transferencias a terceros de los saldos a favor para que estos los apliquen a la cancelación de sus propias obligaciones fiscales.

Si bien este es un régimen promocional, el mismo no debe considerarse discriminatorio de las operaciones de mercado interno. Por el contrario es un régimen que fija pautas especiales para una situación especial que requiere marginar del impuesto a hechos que por la propia filosofía del mismo quedan fuera de su ámbito.

Por todo lo expuesto, en la Argentina se ha establecido un régimen especial normado en el Título VII de la Ley de I.V.A. para resarcir al exportador del mayor costo que le implicaría que sus insumos estén gravados y sus ventas exentas.

Desde el punto de vista legal las exportaciones están exentas por el artículo 8 inciso d) de la ley de I.V.A (t.o. 1997). Ello en principio impediría el cómputo del crédito fiscal ya que el artículo 12 inciso a) segundo párrafo, establece que sólo darán lugar al cómputo del crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas,

cualquiera fuese la etapa de su aplicación. Ahora bien, en aras de promover las exportaciones y debido al criterio de país de destino adoptado por Argentina (por el que se grava las importaciones y exime a las exportaciones) se ha establecido un régimen, reglado en el mencionado Título VII, que permite al exportador recuperar el impuesto pagado a sus proveedores vinculado con sus operaciones de exportación. La exención a las exportaciones con la dispensa de recuperar el crédito fiscal que de otro modo se perdería, en definitiva ha dado en considerar a las exportaciones como gravadas a tasa cero.

No debe entenderse a este régimen como una subvención no admitida en el comercio internacional. Por el contrario, en la reglamentación del comercio mundial, conforme a las pautas convenidas en la Organización Mundial de Comercio, son aceptadas sin reparos las exoneraciones de impuestos indirectos como el I.V.A., aplicados sobre la producción y distribución de bienes destinados a la exportación, siempre que el reembolso no exceda de la cuantía del impuesto percibido por la comercialización de productos similares en el mercado interno. Toda condonación de impuestos indirectos, es considerada una subvención que puede dar lugar a represalias u otras acciones por parte de los demás Estados, si dicha franquicia excede al impuesto efectivo al que están alcanzados los bienes cuando se comercializan dentro del país.

Este aspecto es sumamente relevante en el régimen previsto en la legislación de I.V.A. para las exportaciones, por cuanto un reintegro en exceso puede considerarse internacionalmente una subvención que dé lugar a represalias por parte de los demás países con los que se comercializa. Para ser aceptado, el régimen para exportadores debe reintegrar a los mismos el I.V.A. en una cuantía que no supere al impuesto ciertamente recaído sobre los insumos del bien exportado.

3. En qué consiste el Régimen especial para exportadores

Como ya hemos dicho se ha previsto para los exportadores un régimen que les permita recuperar el I.V.A. facturado por sus proveedores en la medida de su vinculación a las exportaciones y a pesar que éstas estén exentas.

Es así que la Ley de I.V.A. en el Título VII, artículo 43, establece que los exportadores podrán computar contra el impuesto que en definitiva adeudaren por sus operaciones gravadas, el impuesto que por bienes, servicios y locaciones que destinaren efectivamente a las exportaciones o a cualquier etapa en la consecución de las mismas, les hubiera sido facturado, en la medida en que el mismo esté vinculado a la exportación.

Si esta compensación no pudiera realizarse o fuera parcial, el saldo resultante les será acreditado contra otros impuestos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos o, en su defecto, les será devuelto o se permitirá su transferencia a terceros.

Por lo tanto el Régimen Especial para exportadores consiste en permitir que el I.V.A. vinculado a exportaciones tenga alguno de los siguientes destinos:

1. cómputo contra débitos fiscales,
2. acreditación contra obligaciones fiscales del contribuyente,
3. devolución o transferencia a terceros.

Estos destinos no son alternativos. En principio procede el primero, cómputo contra débitos fiscales. Luego, de mediar obligaciones fiscales impagas del contribuyente, procede la cancelación de las mismas mediante acreditación con los saldos de I.V.A.

vinculado a exportaciones. Por último, si queda un remanente el exportador solicitará la devolución o transferencia a terceros, a su opción.

Según la interpretación del Fisco en el Dictamen “Procedimiento. Impuesto al Valor Agregado. Crédito Fiscal por Exportaciones. Criterio utilizable para su recupero X.X. S.A.” publicado en marzo de 1996, la expresión “podrán” utilizada por el primer párrafo del artículo 43 de la Ley, no significa opción, sino excepción. En definitiva, no es más que una disquisición lingüística, el exportador tiene dicha facultad. Ésta justamente es la característica de este Régimen, la facultad que se le otorga a los exportadores de no perder el I.V.A. por adquisiciones vinculadas a ciertas operaciones exentas, las exportaciones.

De igual manera, según la misma interpretación del Fisco, la segunda franquicia, contenida en el segundo párrafo del artículo 43, es otorgar al eventual saldo a favor derivado de I.V.A. vinculado con exportaciones, el carácter de libre disponibilidad.

Cabe aquí aclarar que desde un punto de vista estrictamente práctico, conviene al contribuyente compensar el impuesto vinculado a exportaciones con los débitos fiscales que se generen por sus operaciones en mercado interno (posibilidad prevista en el primer párrafo del citado artículo 43), no sólo porque dicha prioridad es establecida por la Ley, sino también porque carecería de sentido no compensar débitos fiscales, teniendo así I.V.A. a pagar al Fisco, y simultáneamente pedir la devolución o transferencia.

Ahora bien, este cómputo contra débito fiscal no siempre es posible. Están los exportadores puros, o sea aquellos que destinan toda su comercialización al mercado externo, y por consiguiente no tienen débitos fiscales contra los cuales compensar el I.V.A. de exportación. Por otro lado están los exportadores impuros, que comercializan en mercado local y externo, que podrán compensar con sus débitos fiscales en la medida que el valor agregado de sus operaciones en el mercado interno les produzca una magnitud de débito fiscal como para absorber todo el I.V.A. de exportación. Si esto